



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Tomáše Foltase v právní věci žalobce: **T. H.**, zastoupen JUDr. Janem Malým, advokátem, Advokátní kancelář Hartmann, Jelínek, Fráňa a partneři, s. r. o., se sídlem Resslova 1253, Hradec Králové, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 24. 4. 2014, č. j. 31 Af 45/2013 - 56,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 24. 4. 2014, č. j. 31 Af 45/2013 - 56, **se zrušuje**, a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalobce – T. H. domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 24. 4. 2014, č. j. 31 Af 45/2013 - 56, a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud v Hradci Králové (dále též „krajský soud“) napadeným rozsudkem ze dne 24. 4. 2014, č. j. 31 Af 45/2013 - 56, zamítl žalobu, kterou se žalobce T. H. domáhal přezkoumání a zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále jen „žalovaný“) ze dne 27. 6. 2013, č. j. 17022/13/5000-14401-71180, jímž bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Hradci Králové (dále také „správce daně“) ze dne 1. 10. 2012, č. j. 414519/12/228960608262, o výzvě k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem ve výši 133.500 Kč, a to v části týkající se bankovního spojení; v ostatním zůstalo nezměněno.

Krajský soud při svém rozhodování nejprve konstatoval průběh řízení před správními orgány a obsah podání účastníků řízení v kontextu s projednávanou právní úpravou ručení v daňovém řízení. V této souvislosti především zdůraznil, že mezi účastníky nebylo sporu o tom, že by původní daňový dlužník - společnost RICOCHET CENTRUM s. r. o. (dále jen „daňový dlužník“) neměl žádný zjištěný majetek. Žalobce v průběhu řízení setrval pouze na právních výhradách vůči postupu správních orgánů, kterými brojil zejména proti nedodržení zákonných náležitostí platebního výměru na daňovou povinnost a následnému postupu správce daně a žalovaného, který vydal rozhodnutí o opravě zřejmých omylů a nesprávností, jímž byl formálně

platební výměr správce daně odůvodněn. Tyto vytýkané vady řízení však krajský soud neshledal opodstatněnými. Dospěl k závěru, že podle § 32 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, účinného v době vydání napadeného platebního výměru (dále též „zákon o správě daní a poplatků“), tento zákon stanovil, že rozhodnutí obsahuje odůvodnění, jen stanoví-li tak tento nebo zvláštní zákon. Pokud proto v napadené věci obsahovalo odůvodnění tohoto platebního výměru pouze stručné konstatování, které bylo následně doplněno o údaje obsažené v rozhodnutí o opravě zřejmých omylů a nesprávností ve smyslu ust. § 104 odst. 1 daňového řádu, nelze než konstatovat, že i postup správce daně, který by platební výměr vůbec neodůvodnil, by nebyl v rozporu se závaznou právní úpravou. O tento případ však v projednávané věci nešlo. Vydání rozhodnutí o opravě zřejmých omylů a nesprávností bylo zcela nadbytečné. Krajský soud nehodnotil, zda daný institut byl či nebyl správně použit a zda podle žalovaného „zjednaní nápravy“ (rozhodnutím o opravě) bylo, či nebylo provedeno dle zákonných procesních pravidel. Za takto nastoleného právního i skutkového stavu věci je taktéž nerozhodné, že opravné rozhodnutí bylo žalobci doručeno spolu s napadeným rozhodnutím žalovaného. Žalobcova práva tak nebyla a ani nemohla být tímto postupem krácena. Je proto nedůvodná i námitka žalobce, že by byl zkrácen na svých právech, pokud nemohl své výhrady vůči odůvodnění platebního výměru vyjádřit ve správním řízení (byl s ním obeznámen až v okamžiku, kdy celé řízení skončilo). Na uvedeném ničeho nemění ani poukaz žalobce na nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 72/06, z něhož vyplývá, že ručiteli v zásadě svědčí všechny námitky, které mohl uplatnit proti věřiteli samotný daňový dlužník. V tomto směru nebyla žalobcova pozice jakkoliv dotčena. Vzhledem k tomu, že v projednávané věci byla daňovému dlužníku stanovena daň platebním výměrem se všemi náležitostmi, nelze přisvědčit námitce o neplatnosti či nicotnosti napadeného platebního výměru a následného rozhodnutí o jeho opravě, kterým bylo rozšířeno původní odůvodnění platebního výměru správce daně. Jelikož pak žalobce v daňovém řízení ničeho nenamítal vůči výši jeho ručitelského závazku, nebylo třeba ze strany správních orgánů aplikovat § 171 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen daňový řád“). Krajský soud proto neshledal podanou žalobu důvodnou, a proto ji zamítl.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalobce jako stěžovatel (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, kterou výslovně opřel o důvody uvedené v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

Stěžovatel především krajskému soudu vytýká, že postupoval nesprávně, pokud přezkoumával zákonnost napadeného rozhodnutí z jiných důvodů, resp. z jiných hledisek, než v žalobě uvedených žalobních bodů. Ve své žalobě namítal, že opravným usnesením nemůže být zhojena vada předchozího rozhodnutí správce daně - jeho nedostatečné, resp. absentující odůvodnění, jako základní a nezbytná náležitost daňového rozhodnutí. Namísto toho ale krajský soud prostě konstatoval, že tohoto usnesení nebylo vůbec třeba, neboť nebylo nutné ani samotné odůvodnění platebního výměru. Z toho vyplývá, že správní soud posoudil žalobcovu námitku o nezákonnosti poukazovaného usnesení ze zcela jiného pohledu (nezabýval se nemožností vůbec toto rozhodnutí vydat). Pokud tedy krajský soud zamítl žalobní námitky ze zcela jiných důvodů, než jak byly uplatněny v žalobě, vykročil jiným směrem a porušil dispoziční zásadu, na které je správní soudnictví založeno. Důsledkem tohoto postupu pak bylo to, že se ani nevypořádal se všemi žalobními body podané žaloby. Rozsudek správního soudu je proto založen nejen na jiné vadě řízení před krajským soudem s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé, ale je také nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

Krajský soud při svém rozhodování nesprávně posoudil i právní otázku v předcházejícím řízení. Vyšel totiž mylně z toho, že právní úprava § 32 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném pro rok 2010, (platební výměr byl vydán dne 29. 11. 2010), nestanovila povinnost správci daně odůvodnit své rozhodnutí - platební výměr pro daňového dlužníka.

pokračování

Tak tomu ale bylo ve skutečnosti jen do 31. 12. 2009. Od 1. 1. 2010 bylo povinností správce daně své rozhodnutí řádně - ve smyslu ust. § 32 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném pro rok 2010, řádně odůvodnit. Krajský soud tedy dospěl k vadnému právnímu názoru, že platební výměr pro daňového dlužníka nemusel být vůbec odůvodněn. Jako nedostatečné a nepřezkoumatelné, se pak jeví následné konstatování krajského soudu, že platební výměr není neplatný ani nicotný. Správní soud se totiž výlučně opřel o svůj závěr, že platební výměr nemusel odůvodnění vůbec obsahovat. Totožnou vadou je stížen i názor krajského soudu, směřující k namítanému rozhodnutí správce daně o opravě zřejmých omylů a nesprávností, resp. způsobu jeho doručení, která mu jako žalobci odejmula možnost namítat neplatnost, resp. nicotnost rozhodnutí ve správním řízení (konkrétní námitky bylo možno vznést až před soudem). Jde totiž o nezákonnost řízení před správními orgány, která měla být primárně posuzována v daňovém řízení a nikoliv až v řízení před správním soudem. Platební výměr zcela jednoznačně - oproti rozhodnutí o opravě zřejmých omylů a nesprávností - postrádá odůvodnění v materiálním smyslu slova, jak je koncipuje ust. § 32 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Setrvává proto na názoru, že platební výměr pro daňového dlužníka je z tohoto důvodu (absence odůvodnění) neplatný a je třeba na něj nahlížet, jako na nicotný správní akt. Jako takový proto nemohl vůbec založit ručitelský závazek.

Žalované Odvolací finanční ředitelství považuje kasační stížnost za nedůvodnou. Krajský soud především na věc aplikoval správné ustanovení zákona (§ 32 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků) a stěžovatelem poukazovaný nedostatek nemá na věc žádný vliv. Krajský soud totiž dospěl k závěru, že platební výměr měl zákonem předepsané náležitosti a proto není neplatný. Správně také dovedl, že opravné rozhodnutí správce daně bylo vydáno nadbytečně. Takový závěr nemůže být pro stěžovatele překvapivý a ani jej nezkracuje na jeho právech. Nelze ani přisvědčit ani stížní námitce, že by se krajský soud nezabýval žalobními body IV., V. a VI. Je tomu tak proto, že k otázce neplatnosti platebního výměru a k nezákonnosti opravného rozhodnutí se vyslovil na str. 8 - 10 napadeného rozsudku. Není ani opodstatněná námitka, že byl stěžovatel dotčen na svých právech, pokud byl seznámen s důvody vyměření daně původnímu dlužníkovi až z opravného rozhodnutí správce daně, které mu bylo doručeno zároveň s rozhodnutím žalovaného o jeho odvolání. Navrhuje proto, aby Nejvyšší správní soud podanou kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu při vázanosti rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že rozsudek krajského soudu je třeba zrušit, a věc vrátit tomuto soudu k dalšímu řízení.

Z obsahu předloženého správního spisu vyplývají následující rozhodné skutečnosti. Dne 9. 3. 2010 byla mezi daňovým dlužníkem společností RICOCHET CENTRUM s. r. o. na straně jedné (jako prodávajícím) a T. H. a D. H. na straně druhé (jako kupujícími) uzavřena kupní smlouva na prodej spoluvlastnického podílu daňového dlužníka na - ve smlouvě blíže specifikovaných nemovitostech. Z titulu prodeje podílu na těchto nemovitostech a vydaného platebního výměru správce daně ze dne 29. 11. 2010, č. j. 267719/10/228960608262 (dále též jen „platební výměr“) vznikla daňovému dlužníkovi, jako prodávajícímu, povinnost uhradit do státního rozpočtu příslušnou daň z převodu nemovitostí. Toto však daňový dlužník bezesbytku a včas neučinil. Správce daně proto následně vydal dne 1. 10. 2012, č. j. 414519/12/228960608262, výzvu k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem (stěžovatelem). Proti tomuto rozhodnutí se stěžovatel odvolal. V rámci svého odvolání namítal jednak nezákonnost samotné ručitelské výzvy i to, že je nezákonný a neplatný samotný platební výměr správce daně, který neměl obsahovat odůvodnění, což mělo bránit stěžovateli v účinné obraně proti nezákonnému platebnímu výměru, resp. z tohoto důvodu i proti nezákonné výzvě k úhradě daňového dluhu ručitelem. O odvolání rozhodl žalovaný dne 27. 6. 2013, rozhodnutím

č. j. 17022/13/5000-14401-71180. Současně s tímto rozhodnutím doručil žalovaný stěžovateli i rozhodnutí Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj o opravě zřejmých omylů a nesprávností ze dne 6. 5. 2013, č. j. 914693/13/2701-24400-608262, kterým byl opraven platební výměr správce daně tak, že je daň vyměřena dle § 10 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, v platném znění, a doplněny údaje o daňovém základu a dani, namísto původního textu odůvodnění platebního výměru, podle kterého: „*Daň je vyměřena z moci úřední v souladu s ustanovením § 44 zákona o správě daní a poplatků*“. Proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 6. 2013, č. j. 17022/13/5000-14401-71180 pak směřovala žaloba stěžovatele, kterou krajský soud jako nedůvodnou zamítl. Kasační stížnost žalobce proti tomuto rozsudku krajského soudu je nyní předmětem řízení před Nejvyšším správním soudem v této věci.

Podle ust. § 32 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2009, platilo, že: „*Rozhodnutí obsahuje odůvodnění, jen stanoví-li tak tento nebo zvláštní zákon*“.

Podle ust. § 32 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010, (ve znění zákona č. 304/2009 Sb.) platilo, že: „*Rozhodnutí obsahuje odůvodnění, nestanoví-li tento nebo zvláštní daňový zákon jinak, pokud nejde o případ, kdy správce daně reaguje na tvrzení daňového subjektu bez změny nebo je odůvodnění tomuto daňovému subjektu známé z jiného dokumentu. V takovém případě správce daně na tento dokument ve svém rozhodnutí odkáže. V odůvodnění správce daně stručně a jasně uvede důvody pro vydání rozhodnutí. V odůvodnění rozhodnutí, které bylo vydáno na základě dokazování, správce daně dále uvede, které skutečnosti má za prokázané a o které důkazy opřel svá skutková zjištění, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil a jak věc posoudil po právní stránce.*“.

Ve světle uvedeného je především nesprávná úvaha krajského soudu, že podle ust. § 32 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků nemusel být platební výměr správce daně odůvodněn. Tento právní názor krajského soudu nemá oporu v zákoně účinném v době, kdy byl uvedený platební výměr správcem daně vydán. Krajský soud zde zcela evidentně vyšel z dřívějšího a ke dni 29. 11. 2010 již neúčinného znění zákona o správě daní a poplatků. Správně měl však vyjít ze zákona o správě daní a poplatků ve znění zákona č. 304/2009 Sb., kterým se mění zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Krajský soud tak evidentně na věc aplikoval nesprávný (již neúčinný) právní předpis. Takové pochybení je třeba vždy považovat za nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení (srov. např. i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 4. 2009, č. j. 7 Afs 1/2009 - 48, který je dostupný na www.nssoud.cz).

Z výše uvedených důvodů je pak i vadný a dílem nepřezkoumatelný navazující a zjednodušený právní názor krajského soudu o zákonnosti rozhodnutí správce daně o opravě zřejmých omylů a nesprávností, resp. o nedůvodnosti žalobní námitky o nezákonnosti tohoto rozhodnutí správce daně. Krajský soud se měl naopak a důsledně - ve světle účinné právní úpravy - zabývat otázkou, zda byl postup správce daně, který opravuje nedostatky základních náležitostí rozhodnutí (§ 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků), v souladu se zákonem, či nikoliv. Stejně tak se měl krajský soud k žalobní výtce stěžovatele, pečlivě zabývat možnými procesními důsledky postupu správních orgánů při doručování tohoto rozhodnutí stěžovateli ve stejný okamžik, kdy mu je doručeno i rozhodnutí o odvolání. Jinak řečeno, krajský soud se měl vyslovit i k otázce, zda tímto procesním postupem (současným doručením rozhodnutí o odvolání i rozhodnutí o opravě zřejmých omylů a nesprávností) nebylo stěžovateli fakticky znemožněno účinně se bránit proti možnému nezákonnému rozhodnutí správce daně (platebnímu výměru), resp. zda nebyl stěžovatel omezen v rozsahu možných výhrad vůči napadenému rozhodnutí. Uvedené platí tím spíše, měla-li být stěžovateli ve skutečnosti stanovena daň podle pomůcek,

pokračování

kteřé měl správce daně k dispozici. Je tomu tak proto, že krajskému soudu v soudním řízení správním nepřisluší nahrazovat činnost správních orgánů v přezkumném správním řízení, ale naopak musí výlučně posuzovat zákonnost jejich rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že krajský soud věc nesprávně právně posoudil, když na věc aplikoval neúčinný právní předpis a toto nesprávné právní posouzení pak mělo za následek nepřezkoumatelnost jeho rozsudku (krajský soud se důkladně nezabýval vytýkanou nezákonností platebního výměru správce daně, jeho neplatností či nicotností, jakož i vytýkanou nezákonností navazujícího rozhodnutí správce daně o opravě zřejmých omylů a nesprávností ze dne 6. 5. 2013, č. j. 914693/13/2701-24400-608262, jakož i s tím souvisejících vad v daňovém řízení).

Nejvyšší správní soud proto z uvedených důvodů zrušil kasační stížností napadený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 24. 4. 2014, č. j. 31 Af 45/2013 - 56, a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s.).

V dalším řízení bude na krajském soudu, aby v mezích platné a účinné právní úpravy daňového řízení opětovně posoudil důvodnost stěžovatelem vytýkaných vad řízení před správními orgány, a zákonnost platebního výměru správce daně vydaného dne 29. 11. 2010, č. j. 267719/10/228960608262, na daň z převodu nemovitostí adresovanému daňovému dlužníku. To znamená, že ve světle ust. § 32 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, účinného ke dni 29. 11. 2010, znovu posoudí, zda toto rozhodnutí obsahovalo veškeré - ke dni jeho vydání - zákonem předepsané náležitosti [včetně uvedení hmotně-právního předpisu - viz § 32 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní a poplatků], zda jejich případná absence měla dopad do práv stěžovatele, jakož i to, zda měla za následek neplatnost, či podle daňového řádu nicotnost tohoto platebního výměru (srov. ust. § 264 odst. 9 daňového řádu). Následně bude též třeba, aby krajský soud posoudil zákonnost a relevanci na tento platební výměr navazujícího rozhodnutí Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj ze dne 6. 5. 2013, č. j. 914693/13/2701-24400-608262. Současně krajský soud uváží, zda okolnost, že stěžovateli bylo rozhodnutí o opravě zřejmých omylů a nesprávností doručeno současně s rozhodnutím o jeho odvolání proti výzvě správce daně ze dne 1. 10. 2012, č. j. 414519/12/228960608262, k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem, nezkrátila stěžovatele na jeho právech (zejm. na právu domáhat se ochrany svých práv apriori v daňovém řízení), jak bylo namítáno v podané žalobě. Teprve poté a v mezích žalobního návrhu (všech žalobních bodů a argumentů k nim se vztahujícím) posoudí krajský soud důvodnost podané žaloby, a vydá rozhodnutí, které bude odpovídat zákonu.

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti rozsudkem bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ust. § 109 odst. 2 s. ř. s.

V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. srpna 2014

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu